



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.725391/2017-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/Cofins vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública em processo de restituição/compensação.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 835 a 877) interposto pelo Contribuinte, em 26 de setembro de 2018, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 12-101.406 (fls. 775 a 824), de 12 de setembro de 2018, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) – DRJ/RJO – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a Impugnação (fls. 631 a 682) apresentada pelo Contribuinte, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado e homologando parcialmente a DCOMP até o limite do crédito reconhecido.

Com intuito de contribuir na elucidação do caso e por economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento no **35063.72175.121114.1.5.19-5839**, referente a créditos da Cofins não-cumulativa vinculados ao mercado externo do 1º trimestre de 2014, no valor total de **R\$ 41.488.277,73**. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através das Declarações de Compensação (DCOMP).

Preliminarmente, parte do crédito, R\$ 10.685.982,62 (dez milhões, seiscentos e oitenta e cinco mil, novecentos e oitenta e dois reais e sessenta e dois centavos), foi antecipado através de procedimento especial previsto na Portaria MF no 34/2014, regulamentada pela Instrução Normativa no 1.497/2014, conforme consta do processo no 12585-720.024/2014-48, que se encontra apensado e diretamente vinculado a este.

A autoridade fiscal emitiu Despacho Decisório, fls. 597 a 619, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado, no montante total de **R\$ 11.170.700,96 (onze milhões, cento e setenta mil, setecentos reais e noventa e seis centavos)**, e conseqüentemente, homologando as DCOMP até o limite do valor reconhecido (descontado da antecipação efetuada).

Resumidamente, relacionamos a seguir as principais considerações levantadas pela autoridade tributária na análise do direito creditório pleiteado:

- 1. Importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional - CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176;*
- 2. O processo produtivo consiste na industrialização e comercialização feitas principalmente de produtos agrícolas das espécies soja em grãos, caroços de algodão e pluma de algodão, além grãos de café. Não somente os estabelecimentos industriais adquirem os insumos, como diversas outras filiais localizadas próximos aos produtores rurais, servindo como postos de compras, também compram insumos e os transferem para as unidades industriais ou os vendem diretamente ao adquirente (comprador), sem a intermediação de uma filial funcionando como centro de distribuição, no mercado interno ou exportam, conforme a demanda dos mercados interno e externo;*
- 3. No presente caso, o interessado apura receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas (NT) no mercado interno, além da receita de exportação. Com base nos batimentos entre os arquivos SPED NF-e e SPED EFD-C do ano de 2014 foram glosadas as exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), as quais foram consideradas pelo contribuinte quando do cálculo do rateio proporcional das receitas. As exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, conforme §4º do art. 6º da lei nº 10.833/2003;*
- 4. Portanto, se sobre as operações realizadas com CFOP 7501 não se pode apurar crédito, por conseguinte, elas também não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio. Assim, quando adquire mercadorias com fim específico de exportação, estaria atuando como empresa comercial exportadora, para qual a apuração de créditos é vedada;*
- 5. Cabe salientar que ao serem glosadas da receita de exportação foram, conseqüentemente, excluídas da receita bruta total, para cálculo do percentual de rateio entre as receitas;*
- 6. De acordo com o artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de bens adquiridos para revenda. A maior parte das aquisições corresponde a compras de pluma de algodão e milho efetuadas majoritariamente de cooperativas. As cooperativas dispõem de permissão legal para excluir de sua base de cálculo os valores repassados a seus cooperados, nos termos do inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;*

7. Logo, conclui-se que devem ser glosados os créditos apurados pelo contribuinte, relativos às aquisições de cooperativas que tenham realizado a exclusão dos valores da sua base de cálculo, consoante previsão legal;

8. Foram efetuadas consultas ao sistema DCTF da Receita Federal e aos arquivos da EFD -Contribuições, onde foram verificadas as receitas informadas, a base de cálculo apurada pela cooperativa e eventuais pagamentos. Observou-se que na maior parte dos casos, as receitas tributadas e as bases de cálculo do PIS e da COFINS na EFD-C encontram-se completamente zeradas ou com algum valor apurado para receita tributada no mercado interno, porém na informação referente à base de cálculo oferecida à tributação, a mesma encontra-se zerada, ou seja, apesar de ter apurado receita decorrente de venda tributada no mercado interno, a cooperativa não ofereceu esse valor a tributação, efetuando a exclusão da base de cálculo. Do mesmo modo, a DCTF encontra-se zerada ou com recolhimento apenas do PIS/PASEP sobre folha de salários. Com base nessas informações, foram localizadas as cooperativas que efetivamente excluem da base de cálculo os valores repassados aos associados e que por consequência apresentavam base de cálculo para PIS e COFINS zerada ou praticamente zerada;

9. Além das aquisições já citadas, foram glosadas também aquisições **de paletes, big bag e bulk line**, uma vez que foi constatado, em consultas efetuadas nos arquivos de NF-e, notas de entrada e saída, que o contribuinte não comercializa tais produtos. As aquisições são efetuadas nos CFOP correspondentes a compras para industrialização e não compras para comercialização. Como tal, são utilizadas como embalagens de transporte, não se incorporando ao produto, e, por conseguinte, não geram direito a crédito como insumos;

10. Do ponto de vista das Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003, somente geram créditos no regime não cumulativo os gastos com insumos diretos, cuja previsão está expressa no art. 3º, inciso II de ambas as leis e os insumos indiretos, restritos àqueles previstos nos demais incisos do mesmo artigo. No que tange ao conceito de insumo do inciso II do art. 3º das leis citadas, existem certas limitações impostas, que vincularam a caracterização de insumo à sua aplicação direta no processo produtivo;

11. Foram glosados valores referentes a materiais de embalagem de transporte, conforme detalhamento fornecido pelo interessado após intimação. Os materiais de embalagem que não são incorporados ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram crédito;

12. É nesse contexto, que os denominados "big bags", comumente utilizados pelos segmentos alimentício, agrícola, de fertilizantes etc, se caracterizam como embalagem específica para movimentação, armazenagem e transporte de produtos. Também foram glosados valores referentes a "pallets", tela de aniagem e outros que o interessado informou utilizar apenas para transporte;

13. **GRAXAS**. Trata-se de insumo indireto de produção. Embora seja mercadoria com propriedades lubrificantes, difere dos óleos lubrificantes. As graxas são uma combinação de um fluido com um espessante, com

consistência semissólida, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes, porém diferentes do óleo lubrificante. Aqui cabe esclarecer que como insumos indiretos, os lubrificantes e combustíveis só geram crédito por previsão legal. Desse modo, no caso das graxas, por ausência de previsão legal, não há direito ao crédito. Além das graxas, foram glosados também valores referentes às aquisições de aditivos, anticorrosivos, os quais não se enquadram no conceito de lubrificantes e combustíveis, não gerando créditos por falta de expressa previsão legal;

14. MATERIAIS DE LIMPEZA e KITS DE ANÁLISES LABORATORIAIS/TESTES. *Nesse caso, aplica-se o disposto para as graxas. Uma vez que são insumos indiretos e não estão literalmente dispostos na legislação pertinente, não geram crédito de PIS e COFINS. Insumos glosados: querosene de limpeza, solução de limpeza, kit de análises, kit de proteínas etc.;*

15. PEÇAS DE REPOSIÇÃO UTILIZADAS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. *Caso as peças estejam incluídas no ativo imobilizado, não poderão gerar crédito. Contrariamente, não estando incluídas no ativo imobilizado, podem gerar crédito desde que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas e sejam utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda. Com base nos memoriais de cálculo apresentados e descrição do processo produtivo não restou claro a caracterização dessas condições. Assim, não havendo certeza e liquidez do direito ao crédito foram glosados os créditos. Insumos glosados: correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.;*

16. *No caso em concreto além das questões acima tratadas, o interessado adquire esses e outros itens sob CFOP 1556, 2556, 1407 e 2407. Em relação aos CFOP 1556 e 2556, trata-se de material de uso e consumo e, que pela descrição do processo produtivo do contribuinte e pelos memoriais de cálculo apresentados não foi possível a comprovação de que se seriam insumos empregados diretamente na produção. Já no caso dos CFOP 1407 e 2407 (Compra de mercadoria para uso e consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária), independentemente da natureza do bem adquirido, não haveria direito ao crédito, pois as Leis no 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ambas no art. 3º, §2º, vedam a tomada de créditos das contribuições a partir de aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição;*

17. *Para dar efetiva aplicação ao regime da não-cumulatividade a que passaram a estar sujeitos o PIS e a COFINS, as Leis no 10.637/02 e nº 10.833/03, ao lado de garantir créditos sobre as aquisições de insumos feitas junto a pessoas jurídicas, asseguraram, em seu artigo 3º, parágrafos 10º e 5º, respectivamente, às pessoas jurídicas que produzem mercadorias de origem animal e vegetal, crédito presumido calculado sobre as aquisições de matérias-primas ou serviços adquiridos de pessoas físicas e cooperativas;*

18. CAROÇO DE ALGODÃO. *A empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições de caroço de algodão que geraram o crédito presumido apropriado. No entanto, como já citado anteriormente, a lei permite que apenas as compras de caroço de algodão utilizado como insumo possam gerar crédito presumido, sendo vedada a sua apuração no caso de aquisições para simples comercialização;*

19. **SOJA.** A partir de 10/10/2013, a metodologia de apuração do crédito presumido vinculado a soja sofreu alteração, conforme art. 31 da Lei nº 12.865/2013. Foram feitos batimentos entre os arquivos do SPED NF-e e da EFD-C e os valores constantes dos memoriais de cálculos apresentados, sendo constatado que os valores apropriados pela empresa estão compatíveis com os constantes nos arquivos SPED. Assim, foram mantidos os valores apurados para o crédito presumido de soja;

20. **CAFÉ.** No caso em concreto do café, a metodologia de apuração sofreu modificações a partir de 1º de janeiro de 2012, com base no Art. 5º da Lei nº 12.599 de 2012 e arts. 5º, 7º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.223/2011. Para fins do crédito presumido, considera-se exportação a venda direta ao exterior ou a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. É considerada mera revenda aquela em que o produto é revendido sem passar por processo que lhe imponha alteração física, como descascamento, moagem, mistura (blend), entre outros. Portanto, no caso em concreto, o contribuinte faz jus ao crédito presumido apropriado, pois efetua o beneficiamento do café para a exportação, conforme resposta ao Termo de Intimação nº 01/2017;

21. O legislador permitiu o creditamento de aquisições de serviços utilizados tanto na produção ou fabricação de insumos quanto na prestação de serviços e enquadrou ambas as hipóteses no inciso II, do art. 39 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

22. Assim é que, em que pese o serviço ser relevante no que concerne às atividades da empresa, não há como reconhecer créditos referentes a serviços que não sejam empregados diretamente na industrialização de produtos. Aqui, aplica-se o conceito de insumo, tal qual empregado para os bens utilizados como insumos e o serviço deve estar diretamente inserido na cadeia produtiva. De tal modo que, foram aceitos serviços de industrialização de óleo de soja, arroz, entre outros com CFOP 1124 ou 2124;

23. Consoante os memoriais de cálculo apresentados foram glosados diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, os quais não guardam relação direta com o processo produtivo da empresa e para os quais não há previsão legal de creditamento, que não apresentam qualquer relação com as atividades da empresa ou ainda, não foi possível comprovar a sua utilização direta no processo produtivo da empresa, com base nas descrições dos memoriais apresentados e nas notas fiscais. Serviços glosados: serviços portuários (fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; lubrificação e conserto; instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e condicionamento; de dedetização e desinfecção; recrutamento, agenciamento e seleção; serviços de transporte de funcionários; planos de medicina em grupo; funilaria e lanternagem; recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia. Foram glosados também serviços com a seguinte descrição: "00000040001079 - SERVIÇO DE INDÚSTRIA". Neste caso não é descrito o tipo de serviço especificamente e com base nas descrições do item e na razão social dos fornecedores informada nas planilhas não é possível inferir que tais serviços são aplicados diretamente na produção de bens, muitos são serviços de manutenção

elétrica, não sendo possível identificar em que local e/ou equipamento foi empregado o serviço;

24. *Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei.*

25. *No intuito de esclarecer quais os tipos de fretes informados nos memoriais de cálculo, o contribuinte foi intimado a apresentar planilha segregando os tipos de frete, que foram separados em fretes de compras, vendas e transferência de produtos acabados conforme a planilha apresentada;*

26. *Observe-se que há a hipótese de creditamento de custos com serviços de frete, além das hipóteses expressamente previstas na legislação acima colocadas. Esta se verifica quando o custo deste serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, quando o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem;*

27. *Integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral, com direito a crédito presumido e sem direito a crédito. O contribuinte em questão adquire mercadorias e/ou insumos nas três modalidades;*

28. *Assim, essencial no caso dos fretes de compras em questão, a informação do CNPJ ou CPF do fornecedor, acompanhado do CFOP da operação e do nº da nota fiscal de compra, além da NCM da mercadoria, para que se possa confirmar ou não o direito ao crédito;*

29. *Outro ponto, é que grande parte desses fretes está vinculada a mercadorias que também são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento, por vedação legal, conforme já tratado anteriormente no tópico "Método de Apuração dos Créditos". O contribuinte não efetua a segregação dos fretes de compras vinculados às aquisições de mercadorias com fim específico de exportação dos demais fretes, e estas últimas compõem um percentual significativo das aquisições;*

30. *Não obstante, em relação a compra de soja em grãos, a partir de 10 outubro de 2013, o crédito presumido da soja passou a ser calculado sobre as vendas de determinados produtos resultantes da industrialização da soja e não mais sobre as compras de soja em grãos, como já tratado anteriormente no presente despacho. Assim, passou a inexistir também a possibilidade do creditamento do frete vinculado às aquisições de soja em grãos a partir dessa data. O mesmo ocorreu com o café, os créditos passaram a ser apurados apenas sobre a receita de exportação, não havendo creditamento na entrada e, por conseguinte, não gerando mais a possibilidade de creditamento dos fretes sobre compras;*

31. *Outra questão, seriam os fretes de compras de bens para revenda adquiridos de cooperativas, como milho em grãos e pluma de algodão. No*

caso das cooperativas que efetuam a exclusão da base de cálculos dos valores repassados aos associados, não há direito ao crédito relativo a mercadoria (conforme tópico "Bens para Revenda"), assim como não há, consequentemente, direito ao crédito relativo ao frete na aquisição;

32. *Assim sendo, o interessado deveria efetuar a segregação dos fretes por tipo de insumos e a finalidade da aquisição para assim permitir a apuração correta dos créditos. O procedimento correto seria a apuração dos créditos de fretes de compras junto dos insumos ou bens adquiridos, para que possam ser aferidas as condições do creditamento. Portanto, com base na argumentação acima, diante da ausência de certeza e liquidez do crédito, foram glosados integralmente os valores relativos aos fretes de compras;*

33. *Os fretes sobre transferências de produto acabado foram glosados integralmente, uma vez que inexistia permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a partir de dispêndios com serviços de fretes de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica;*

34. *As despesas com frete nas operações de vendas encontram amparo na legislação, como já citado anteriormente. No entanto, primordial a comprovação de que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte;*

35. *No caso em concreto, o interessado efetua vendas nas modalidades CIF e FOB, conforme se verifica na EFD C. Assim, faz jus ao crédito apenas quando efetua as vendas na modalidade CIF;*

36. *Outra questão seriam as mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Nesse caso, os fretes de vendas vinculados não poderiam gerar crédito. Como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais;*

37. *Com base nos memoriais de cálculo e nas notas de serviços apresentadas foram efetuadas glosas parciais nos valores apropriados, conforme planilha "**ALUGUÉIS DE MÁQUINAS-GLOSAS**";*

38. *Álvaro Antônio Esteves ME - CNPJ - 02.065.523/0001-41: locação de Muncck ou Guindaste. A descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividades normalmente desenvolvidas pela empresa, sejam produtivas ou não, podendo remeter à alguma atividade não rotineira da empresa, eventualmente aplicada na montagem de alguma instalação ou equipamento da empresa;*

39. *Auto Peças São Lourenço de Paraguaçu Ltda - CNPJ 06.198.060/0001-47: os recibos apenas mencionam locação de bens (não especificando qual o tipo de bem) e caminhão, para o qual não é permitido o creditamento, por tratar-se de veículo, não se enquadrando na hipótese de locação de máquinas e equipamentos;*

40. *Além dos serviços de armazenagem e frete, o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: "serviço: serviços portuários: ferroportuários; execução pro administração, empreitada ou subemp: revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica: perícias e laudos: honorários de registro de importação: serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento: reprografia e microfilmagem: instalação e montagem; produto genético biogenium: assistência técnica;*

lubrificação; desembaraço aduaneiro: serviço de caster". Tais serviços foram glosados;

41. A fundamentação é a mesma apresentada no tópico "Serviços Utilizados como Insumos". As glosas se referem a serviços que não guardam relação intrínseca com atividade produtiva e/ ou não foi possível comprovar tal relação mediante a descrição e/ou nota fiscal apresentada;

42. Além dos serviços, foram apropriados alguns valores referentes a fretes. No memorial de cálculo não foi informado se os fretes se referem a venda, compra ou transferência, bem como não foi informado o NCM da mercadoria transportada.

43. (...) Em que pese a previsão legal para creditamento dos fretes sobre vendas, no caso em concreto, o interessado adquire mercadorias com fim específico de exportação, não sendo possível o creditamento dos valores pagos a título de frete, devido a vedação legal existente, como já discutido anteriormente nos tópicos "Método de Apuração de Créditos" e "fretes". Por isso, a necessidade de separação dos fretes vinculados a essas operações dos demais ou, pelo menos, a informação do NCM da mercadoria para separação das que não são exportadas nessa modalidade e que permitem o creditamento;

44. Abaixo, apresentamos quadro sintético com os valores reconhecidos a título de crédito da COFINS, incidência não-cumulativa, do 1º trimestre de 2014:

Nº PROCESSO	TRIMESTRE	TRIBUTO	VALOR PLEITEADO	VALOR APURADO	VALOR ANTECIPADO	VALOR A RESSARCIR (APÓS ANTECIPAÇÃO)
12585.720024/2014-48	1º TRIM/2014	COFINS	41.488.277,73	11.170.700,96	10.685.982,62	484.718,34

Cientificado eletronicamente do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 631 a 683, a qual destacamos resumidamente as seguintes alegações:

1. (...) as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/03 estabelecem dois critérios para a quantificação e apropriação dos créditos. (...) No entanto, referida norma é silente quanto às receitas de exportação. (...) Isto porque para fins do rateio tais receitas foram elencadas em artigo próprio, qual seja o artigo 6º da Lei 10.833/20003 (5º da Lei 10.637/2002);

2. Fica claro, portanto, que as receitas de exportação devem ser enquadradas conjuntamente com aquelas sujeitas ao regime da não cumulatividade, visto que ambas dariam direito ao crédito (artigo 6º);

3. Entender que as receitas de exportação ligadas a operações com fins específicos de exportação não deveriam ser consideradas para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que referidas operações representam para o país e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras de ter suas exportações incentivadas;

4. Desta feita, não se identifica qualquer vedação legal quanto à inclusão, no cálculo do rateio proporcional, das receitas de exportação de mercadorias recebidas com fins específicos de exportação (CFOP 7501), como pretendido pela fiscalização;

-
5. *A Recorrente realizou aquisições de mercadorias de sociedades cooperativas, tendo sido o seu crédito glosado pela Autoridade Fiscal sob a alegação de que as mesmas teriam efetuado a exclusão dos valores repassados aos associados da sua base de cálculo;*
6. *Da análise da sistemática de não-cumulatividade instituída por essas leis, nota-se que, ao contrário do que ocorre com o ICMS e o IPI (Método de Crédito), foi adotado outro método de neutralidade tributária, denominado Método Indireto Subtrativo;*
7. *Assim, muito embora o caput do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, faça referência ao termo “crédito”, constata-se que não se está diante do Método de Crédito, utilizado para o IPI e ICMS, mas sim do Método Indireto Subtrativo;*
8. *Portanto, quando a norma dispõe “não sujeito ao pagamento” deve ser entendida qualquer causa legal que livre o contribuinte, integralmente, das contribuições em apreço, ou seja, o crédito só é vedado quando há ausência de tributação, salvo nas hipóteses previstas na legislação;*
9. *A Nota Técnica no 13 da Cosit, ao esclarecer as razões que a levaram ao entendimento expresso na Solução de Consulta no 65, de 2014, coloca com muita propriedade o assunto dizendo que a vedação de creditamento prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis no 10.637, de 2002, e no 10.833, de 2003, ocorre quando a receita decorrente da operação de compra e venda não está sujeita ao pagamento das contribuições;*
10. *(..) a legislação de regência do PIS e da COFINS não traz qualquer tipo de definição especial do conceito de insumos. Limita-se a dizer que ensejarão créditos os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*
11. *Ora, Instrução Normativa não pode albergar conceito mais restrito do que aquele contido nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, em clara **ofensa ao princípio da estrita legalidade** em matéria tributária previsto no artigo 150, I da CF, violando ainda o próprio conceito de insumo eleito por institutos de direito privado previsto no artigo 110 do CTN;*
12. *Com efeito, na interpretação das normas deve-se atentar para os preceitos legais que estão integrados no sistema de regras e princípios, pois a presunção de legalidade, que legitima a atividade administrativa, deve ser considerada à luz das normas positivas, dos princípios gerais do Direito, dos bens e valores juridicamente tutelados e das garantias fundamentais;*
13. *Ora, cabe à lei dar os contornos esclarecedores do tema, nos limites estabelecidos pelo constituinte derivado. Porém, não pode o legislador, a pretexto de regulamentar a não-cumulatividade, restringi-la a ponto de torná-la exceção na ordem jurídica, tal como sustenta a Receita Federal - notadamente quanto ao conceito de “insumo”;*
14. *O conceito de insumo adotado para PIS e COFINS deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa;*
15. *No caso dos autos, temos que a Autoridade Fiscal glosou diversos materiais que são indispensáveis ao funcionamento das máquinas como,*

por exemplo a graxa, alegando a autoridade fiscal que muito embora tratar-se de mercadoria com propriedade lubrificante não daria crédito por ausência de disposição legal, entendimento na contramão do que vem decidindo o CARF, conforme decisões acima;

16. Temos ainda glosa de diversos ***materiais que pela sua própria natureza são peças de reposição de máquinas que sofrem desgaste*** na sua utilização tais como correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.

17. Outras glosas, apesar de insumos não empregados diretamente na produção também se revelam essenciais as atividades da Recorrente tais como abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras, ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas etc.;

18. Em suma, todas as despesas relacionadas as atividades da Recorrente são passíveis de crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, eis que indispensáveis, seja direta ou indiretamente ao bom funcionamento da empresa e da sua produção;

19. A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido referente ao Caroco de algodão com a alegação de que parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com a finalidade de comercialização (revenda), sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram;

20. A Recorrente adquire Caroco de Algodão classificado na NCM 1207 cujo resultado de sua industrialização é o Farelo de Algodão na NCM 2306 e óleo de Algodão na NCM 1512;

21. Acosta-se aos autos planilha contendo a totalidade das notas fiscais de saída que comprovam o crédito da Recorrente (doc.02), bem como notas fiscais por amostragem (doc.03), comprovando tratar-se de notas fiscais de saída, conforme CFOP das mesmas;

22. Alega a Autoridade Fiscal que Integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral (direito do contribuinte ao crédito integral sobre o frete), com direito a crédito presumido (direito do contribuinte ao crédito com alíquota reduzida sobre o frete) e sem direito a crédito (sem direito do contribuinte ao crédito sobre o frete);

23. (...) no presente caso, entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que em ambos os casos a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;

24. Veja-se, no tocante o disposto ao artigo 60, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o fato do § 4º do referido dispositivo vedar a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, não importa, via de consequência, que os mesmos não possam se apropriar de créditos oriundos das despesas e custo;

-
25. Desta feita, inquestionável que a única interpretação do §4º do artigo 6º da Lei 10.833/03, em consonância com a diretriz constitucional no sentido de incentivar as exportações, bem como com o próprio princípio da não cumulatividade, é que tal dispositivo não impede as empresas de apropriarem os créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às despesas com frete;
26. Assim, resta claro ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de aquisição, independentemente da existência de créditos a serem apropriados em razão da aquisição da mercadoria transportada, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, devendo o r. Despacho Decisório ser reformado, nessa parte;
27. (...) o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador;
28. Da mesma forma, também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável;
29. Ora, se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é a certeza. No entanto, no presente caso, mais uma vez entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete na venda vinculadas a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;
30. Também as despesas decorrentes de armazenagem, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/03;
31. O mesmo princípio deve ser aplicado às demais despesas incorridas nas atividades da Recorrente também, glosadas pela Autoridade Fiscal, (...), eis tratar-se todos de serviços relacionados diretamente com a atividade da Recorrente, na forma dos incisos, II e IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
32. As despesas com locação de imóveis, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/03;

33. *A autoridade fiscal glosou os valores apropriados sob diversos argumentos como “trata-se de veículo não havendo previsão legal” ou que “a descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividades desenvolvidas pela empresa”;*

34. *No presente caso, conforme se verifica dos processos de industrialização acostados aos autos, todas as despesas com maquinários, sejam eles veículos de carga, de levantamento de peso, de transporte de mercadorias etc, devem ser passíveis de creditamento;*

35. *É sabido que quando se fala em ressarcimento de crédito tributário, não há previsão legal a atualização monetária do crédito, uma vez que não se trata de apropriação indevida de valores pelo Fisco, quer seja por pagamento indevido, quer seja por pagamento a maior do tributo;*

36. *É certo que no presente caso também não se trata de atualização do crédito a ser ressarcido pela Selic. A pretensão da Recorrente se funda na correção monetária do período relativo à demora da autoridade pública em viabilizar o ressarcimento no âmbito administrativo;*

37. *Ademais, havendo glosa, como no presente caso, estará a Recorrente a mercê novamente da administração pública para julgamento e prosseguimento do moroso processo administrativo, não podendo seu crédito ficar desguarnecido de atualização, sob pena de enriquecimento ilícito do poder público em detrimento do contribuinte;*

Ao fim, a empresa pleiteia a reforma do Despacho Decisório com o reconhecimento da totalidade do crédito pleiteado, ou caso seja o entendimento, que o julgamento seja convertido em diligência, e ainda, a juntada de novos documentos que se façam necessários à comprovação do alegado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 12-101.406 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A interposição do recurso visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não-cumulativo, somente são considerados insumos, para fins de creditamento, os combustíveis e lubrificantes, as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

AQUISIÇÕES. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO VEDADO.

Empresas comerciais exportadoras se encontram legalmente impedidas de apurar créditos de PIS/Cofins vinculados à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, tampouco referentes a quaisquer encargos e despesas atinentes a tal exportação.

SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS INDIRETAMENTE NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços destinados à venda geram créditos do regime de apuração não-cumulativa.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e sofram alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de matéria-prima. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação aos bens adquiridos, e não em relação ao serviço de transporte isoladamente considerado.

CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública em processo de restituição/compensação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Diante de Pedido de Ressarcimento e da apresentação de Declarações de Compensação (PER/DCOMP), referente a créditos de COFINS não-cumulativa mercado externo do 1º Trimestre de 2014, a autoridade administrativa fiscal, por intermédio de Despacho Decisório, reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, sendo que na decisão proferida pela DRJ, fez-se reconhecimento de valor adicional concernente ao direito creditório, homologando-se assim, parcialmente as DCOMPs até o limite reconhecido.

Assim ficou consignado na decisão ora recorrida acerca do reconhecimento de valor adicional referente a direito de crédito:

11. CONCLUSÃO

Em síntese, a tabela abaixo demonstram o valor total das glosas revertidas e o valor do crédito de Cofins a ser ressarcido à interessada neste processo:

PA	Base de Cálculo*	Valor adicional reconhecido neste Acórdão
Janeiro/2014	12.892.446,76	934.271,55
Fevereiro/2014	1.807.011,29	137.332,86
Março/2014	107.917,13	8.493,20
TOTAL	14.807.375,18	1.080.097,61

* Aquisições de cooperativas (bens para revenda) e Graxas e lubrificantes (bens utilizados como insumo).

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a manifestação de inconformidade apresentada, **RECONHECENDO PARCIALMENTE** o direito creditório pleiteado no valor adicional de **R\$ 1.080.097,61**, e em consequência, homologando parcialmente as DCOMP até o limite do crédito reconhecido.

O Contribuinte se insurge em seu recurso 1) quanto ao método de apuração dos créditos; 2) quanto as glosas dos bens utilizados como insumo; quanto as glosas dos serviços como insumos, em específico, 3) dos fretes decorrentes da compra de insumos; 4) dos fretes decorrentes de transferência de mercadoria; 5) dos fretes sobre vendas de mercadorias e serviços de armazenagem; 6) de diversos serviços utilizados como insumos; 7) despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos; e, 8) da correção monetária pela mora administrativa. Finaliza seu seu recurso requerendo o reconhecimento da totalidade do direito creditório pleiteado, devidamente atualizado pela taxa selic.

Em seguida passar-se-á a tratar de forma específica de cada ponto.

1) Quanto ao método de apuração dos créditos

O Contribuinte alega em seu recurso e sustenta que não se pode excluir das receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação do cômputo do rateio proporcional. Cito trechos do recurso para precisar o entendimento do Contribuinte:

05. Ora, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 prevendo que determinadas pessoas jurídicas, em razão da natureza de sua atividade, teriam suas receitas submetidas a um regime misto, isto é, parte tributada pelo regime cumulativo e parte pelo regime não cumulativo, disciplinou a questão sobre a forma de apropriação e da quantificação dos créditos.

(...)

08. Portanto, para a apuração parcial dos custos e despesas que ensejariam direito a créditos a serem descontados dos valores da contribuição ao PIS e COFINS apurados no regime não cumulativo, o contribuinte poderá optar entre dois métodos:

(i) apropriação direta, quando o contribuinte dispõe de sistema contábil de custos integrado que permite identificar exatamente qual a parcela dos custos e despesas que refere-se à parcela da receita não cumulativa; ou (ii) rateio proporcional, aplicando aos custos e despesas o percentual referente entre a receita não cumulativa e a receita total. Este percentual deverá ser recalculado todos os meses, quando da apropriação dos créditos do período.

09. No entanto, referida norma é silente quanto às receitas de exportação. Isto porque para fins do rateio tais receitas foram elencadas em artigo próprio, qual seja o artigo 6º da Lei 10.833/20003 (5º da Lei 10.637/2002):

(...)

10. Fica claro, portanto, que as receitas de exportação devem ser enquadradas conjuntamente com aquelas sujeitas ao regime da não cumulatividade, visto que ambas dariam direito ao crédito (artigo 6º).

11. Com efeito, é notório que exportações são (e sempre foram) incentivadas no país, a fim de impulsionar a própria balança comercial. Nesse sentido, dar incentivos à exportação significa incentivar a produção local.

12. Entender que as receitas de exportação ligadas a operações com fins específicos de exportação não deveriam ser consideradas para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que referidas operações representam para o país e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras de ter suas exportações incentivadas.

19. Nesse sentido, fica claro que não há que se falar em exclusão das receitas decorrentes de operações com fim específico de exportação do cálculo do rateio proporcional.

Entendo não assistir razão ao Contribuinte, visto que além dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, requer direito de crédito vinculado às receitas de exportação, na apropriação de créditos na aquisição de mercadorias que estão sujeitas à suspensão das contribuições.

Cito trechos da decisão ora recorrida, que bem precisa a matéria, a posição do Contribuinte e o entendimento da administração fiscal, como razões para decidir:

1. MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

Segundo consta do Despacho Decisório, foram glosadas as receitas de exportação de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação (CFOP 7501), constantes dos memoriais de cálculo apresentados pelo contribuinte, porque essas receitas não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS.

A empresa entende que teria direito a crédito vinculado às receitas de exportação, além dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. A referida glosa realizada, calcada no § 4º do artigo 6º, e art. 15, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, vedaria apenas a apropriação de créditos na aquisição de mercadorias (que está sujeita à suspensão das contribuições), de modo que os demais créditos seriam passíveis de apropriação.

Defende ainda que negar o direito ao crédito das receitas de exportação para fins do rateio proporcional significaria: (i) negar o impulso à balança comercial que

referidas operações representam para o país e (ii) tolher o direito legal das empresas comerciais exportadoras (como no caso a ora Requerente) de ter suas exportações incentivadas. (consertar tudo parágrafo)

A despeito das considerações apresentadas pela empresa, no presente caso a vedação à apropriação de créditos sobre as receitas de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação é expressa:

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3 e 4º do art. 6º desta Lei;

Tal vedação se assenta no fato de que tal crédito já foi apropriado em etapa anterior da cadeia não-cumulativa, e permitir nova apropriação geraria distorções na mesma.

Inclusive, nas legislações que regulam a apuração de créditos presumidos de produtos como café e soja, tal vedação é replicada, senão vejamos:

(...)

Por sua vez, alegações quanto a possíveis ofensas a princípios constitucionais não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que esta não dispõe de competência legal para examinar hipóteses de violação à Constituição, ou a outro dispositivo legal, relativas às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. A apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Assim, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclui-se, portanto, que não pode ser aceita a utilização desses créditos por expressa vedação legal.

Também de acordo com a DRJ em relação aos argumentos expostos pelo Contribuinte na sua Manifestação de Inconformidade e também no Recurso Voluntário no que tange a possíveis ofensas a princípios constitucionais. Neste sentido estabelece a Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Neste ponto, quanto ao método de apropriação do crédito, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte, mantendo a decisão ora recorrida.

2) Quanto as glosas dos bens utilizados como insumo

Neste ponto o Contribuinte tece considerações acerca do conceito de insumo, da IN 247/2002 e IN 404/2004, das posições jurisprudenciais administrativas e judiciais e aduz ainda:

54. Nessa forma de se conceituar insumo, deve-se determinar, no caso concreto, se o bem ou serviço é essencial à atividade da empresa e, portanto, a despesa a ele vinculada integra os créditos das contribuições.

55. No caso dos autos, temos que a Autoridade Fiscal glosou diversos **materiais que são indispensáveis ao funcionamento das máquinas, entendimento na contramão do que vem decidindo o CARF, conforme decisões acima.**

56. Temos ainda glosa de diversos **materiais que pela sua própria natureza são peças de reposição de máquinas** que sofrem **desgaste** na sua utilização tais como correia, disco serra, engrenagem, pinos, rolamentos etc.

57. Outras glosas, apesar de insumos não empregados diretamente na produção também se revelam essenciais as atividades da Recorrente tais como abraçadeira, anéis, arruelas, correias, buchas, parafusos, brocas, bujões, cadeados, cantoneiras,

ventiladores, lâmpadas, máscaras de solda, luvas, rolamentos, eletrodos, alicates, barras, cabos, caixas etc.

58. Vale aqui ainda mencionar a Solução de Divergência nº 7 – Cosit, de 23 de agosto de 2016:

(...)

59. Em suma, todas as despesas relacionadas as atividades da Recorrente são passíveis de crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, eis que indispensáveis, seja direta ou indiretamente ao bom funcionamento da empresa e da sua produção.

O Contribuinte não faz em seu recurso o apontamento do que foi especificamente glosado, sem fundamentar que cada um dos bens glosados se insere no processo produtivo de forma essencial. Apenas requer que *“todas as despesas relacionadas as atividades da recorrente são passíveis de crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, eis que indispensáveis, seja diretamente ou indiretamente ao bom funcionamento da empresa e da sua produção”*.

Na decisão ora recorrida assim constou no voto, no final do ponto “bens utilizados como insumos”:

Diante do exposto, entende-se não ser possível conceder o crédito pretendido, pois a interessada não demonstrou, em relação às glosas especificamente feitas, se e quais os bens são partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de equipamentos industriais que produzem mercadorias destinadas à vendas, assim como não provou que os créditos pretendidos dizem respeito a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa (CFOP 1556 e 2556). Além disso, constatou-se na relação apresentada, mercadorias adquiridas sob regime de substituição tributária (CFOP 1407 e 2407), para as quais não seria possível o creditamento por força do §2o do art. 3o das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entende-se, portando como corretas as glosas efetuadas sobre os itens desse tópico, exceto em relação às graxas e aos lubrificantes.

Não há como, por falta de especificação e de fundamentação por parte do Contribuinte, em relação aos bens que considera insumos, apreciar se estes são ou não essenciais nas atividades produtivas. Não o fez quando da Manifestação de Inconformidade, bem como, não o fez quando da interposição do Recurso Voluntário. Neste sentido voto por negar provimento neste ponto.

3) Dos fretes decorrentes da compra de insumos

Na parte do recurso do Contribuinte, em que trata dos serviços como insumos, recorre apenas sobre a questão dos fretes, sem adentrar na decisão da DRJ sobre o item “Serviços Utilizados como Insumos”. Assim, diante do recurso, tratar-se-á do alegado em relação ao frete, neste ponto, sobre o frete decorrente da compra de insumos. O Contribuinte salienta que:

63. Com efeito, embora somente haja **previsão expressa** para o crédito relativo a “frete nas operações de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1o, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias

destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”).

64. Assim, também na forma de serviços estipulados no inciso II do artigo 2o, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos.

65. No entanto, no presente caso, entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que em ambos os casos a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas.

66. Esse entendimento não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portando, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

(...)

73. Ou seja, ao interpretar a norma, o intérprete deve levar em conta o coeficiente axiológico e social nela contido, baseado no ato concreto, já que a norma geral em si deixa em aberto várias possibilidades, deixando esta decisão a um ato de produção normativa, sem esquecer que, ao aplicar a norma ao caso concreto, deve fazê-lo atendendo à sua finalidade social e ao bem comum.

(...)

80. Assim, resta claro ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de aquisição, independentemente da existência de créditos a serem apropriados em razão da aquisição da mercadoria transportada, nos termos do artigo 3o, inciso II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, devendo o r. Despacho Decisório ser reformado, nessa parte

Com a devida vênia ao entendimento do Contribuinte, neste ponto assiste razão a autoridade administrativa fiscal. Cito trechos da decisão ora recorrida como razões para decidir:

7.1 FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS

A autoridade fiscal afirma que quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, o valor do serviço de frete passa a integrar o valor de aquisição de tal bem. Assim, integrando os fretes sobre compras ao custo de aquisição, o crédito calculado deve ser dividido em três tipos: insumos ou mercadorias com direito a crédito integral, com direito a crédito presumido e sem direito a crédito. O contribuinte em questão adquire mercadorias e/ou insumos nas três modalidades.

Analisando as planilhas e informações prestadas pela empresa quando das intimações efetuadas, a fiscalização detectou as seguintes inconsistências:

- 1) Não foi possível identificar se o crédito é oriundo de aquisição de pessoa física ou pessoa jurídica. Nas aquisições de pessoa física só é permitido o crédito presumido, e ainda assim, quando os bens são utilizados como insumo na produção, não sendo permitido para aqueles que sejam destinados à revenda;
- 2) Grande parte dos fretes está vinculada a mercadorias que são adquiridas como fim específico de exportação (na condição de comercial exportadora), para as quais não é possível o creditamento (vide tópico “Método de Apuração dos Créditos”). No caso, a empresas não efetua a segregação dos fretes de mercadorias destinadas diretamente à exportação dos demais fretes.
- 3) Nas compras de soja e café, em virtude das alterações legislativas ocorridas (Leis nºs 12.599/2012 e 12.865/2013), passou a não mais existir a possibilidade de creditamento nas compras, e seus fretes, passando o crédito a ser apurado sobre as receitas de venda.
- 4) Os fretes de compras de bens para a revenda adquiridos de cooperativas, caso estas efetuem a exclusão da base de cálculo dos valores repassados aos associados, não permitem o crédito relativo à mercadoria, e conseqüentemente, também não permitem o crédito do frete relativo a ela.

Com base nos argumentos apresentados, a autoridade fiscal afirmou não ser possível inferir a certeza e liquidez do crédito relativo a parte dos créditos das compras.

Para a empresa, a despeito de o produto adquirido estar sujeito a crédito presumido, a prestação do serviço de transporte (frete) não o é, visto ser um “negócio jurídico autônomo”, o qual comporta a incidência integral do PIS e da COFINS, tendo em vista a hipótese impositiva do tributo. Não seria plausível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição mercadoria àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte.

Em sua defesa, alega que o objetivo da legislação é desonerar as exportações, e que se não fosse assim, as empresas exportadoras acumulariam um enorme ônus da contribuição ao PIS e à Cofins, o que fere o princípio da não cumulatividade e a regra de desoneração das exportações prevista na Constituição Federal. E assim, em relação à regra restritiva do § 4º do art. 6 da Lei nº 10.833/2003 (acima transcrito) deveria ser buscada uma interpretação teleológica – ou finalística – do dispositivo legal.

Nos termos do artigo 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, não podendo a Autoridade Fiscal, por força vinculante do parágrafo único do art. 142 do mesmo CTN buscar outra forma de interpretação.

Como já informado anteriormente, não cabe discutirmos constitucionalidade, ou qual deveria ter sido a intenção do legislador, nessa esfera administrativa, pois a administração tributária vincula-se aos textos legais vigentes.

Em relação aos demais fretes sobre compras, quando o valor do frete for suportado pelo adquirente de mercadorias para revenda e de insumos para a produção, este deve integrar o custo de aquisição e gerar créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR); e art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003:

Decreto nº 3.000/1999

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembarço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Nessa linha de entendimento, quando o valor do frete integra o valor dessas aquisições segue a forma de tributação do insumo. Somente haverá crédito sobre o valor do frete se as aquisições dos insumos ou mercadorias forem passíveis de apuração de crédito. Assim, devem ser segregados em fretes de insumos: com crédito integral; com crédito presumido; e sem direito a crédito (não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero).

Considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens. Diversas normas, ao longo dos anos, têm tratado do tema(...)

Vê-se que a regra geral é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

O direito ao crédito proveniente às despesas de frete com aquisição de insumos, quando assumidos pelo comprador, integra a base de cálculo das referidas mercadorias e dela é parte integrante.

Na relação dos fretes de compras apresentada pelo interessado foram detectadas compras que não dão direito ao crédito como: aquisições de pessoas físicas para revenda; café e soja (credito apenas sobre vendas); e aquisições de cooperativas que promovem a exclusão das receitas repassadas aos associados. Além, é claro, das mercadorias com fim específico de exportação, cujo crédito também é vedado, como já abordado acima.

Não houve segregação do tipo de frete de aquisição por parte da empresa.

Em se tratando de Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação exige-se a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Dessa forma a ausência de escrituração correta das operações que se pretende aproveitar, além de contrariar as boas técnicas contábeis, inibe a certeza daquilo que se pretende comprovar, na medida que não permite aos órgãos fiscais verificarem a utilização da despesa para os fins a que se destina, ou mesmo para que se evite o aproveitamento em duplicidade.

Dessa forma, entendemos como correta as glosas efetuadas neste item.

Com estas razões, voto por negar provimento ao recurso no que tange aos fretes na aquisição de insumos.

4) Dos fretes decorrentes de transferência de mercadoria

Contra a glosa dos fretes decorrentes de transferência de mercadoria, o Contribuinte salienta que:

86. Daí, por óbvio, a decisão empresarial de trazer para si esta gestão do transporte entre suas unidades, assumindo os custos pertinentes, os quais, em última análise, são repassados ao produto, servindo à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e, como se trata de não cumulatividade por certo que deve garantir o direito ao crédito.

87. Assim, a toda semelhança que os fretes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, quando pagos pelo adquirente, concedem o direito ao crédito pelo fato de que compõem o custo do produto, e do mesmo modo, também dão direito ao desconto de crédito o gasto com fretes nas operações de venda, quando são “arcados” pelo vendedor. (...)

91. Assim sendo, passíveis de creditamento as despesas com relação aos serviços de transportes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

A manutenção da glosa sobre os fretes decorrentes de transferência de mercadoria foi assim fundamentado na decisão recorrida:

7.2 FRETES SOBRE TRANSFERENCIAS

Para a autoridade fiscal os fretes sobre transferências de produto acabado foram glosados integralmente, uma vez que inexistia permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a partir de dispêndios com serviços de fretes de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

A Requerente entende que o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador.

Ainda segundo ela, “também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável”.

Como a transferência de mercadorias não se trata de venda de mercadorias com transferência de propriedade, não há que se falar em tributação de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Consequentemente, não geram crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência. E havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e Cofins, pois não

decorrerão de venda. Portanto, não há que se aplicar por analogia os incisos I e IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 acima citados.

As transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais para comercialização possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade), uma vez que continuam em propriedade da empresa, inclusive possuem CFOP próprio:

1.152 - Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.

A Cosit já se manifestou, por exemplo, acerca da impossibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação a gastos com transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos diferentes da própria pessoa jurídica (Solução de Divergência no 2, de 24 de janeiro de 2011) e em relação a transporte de produto acabado de e para centro de distribuição da pessoa jurídica (Solução de Divergência no 26, de 30 de maio de 2008), entre outras.

(...)

Estão corretas portanto, as glosas efetuadas sobre os créditos de fretes entre estabelecimentos da empresa.

Com ressalvas ao entendimento da DRJ no que tange ao crédito decorrente dos fretes sobre transferências de produto acabado entre estabelecimentos da pessoa jurídica, entendo também não assistir razão ao Contribuinte, mas por outra motivação, ou seja, foi constatado nos autos, de acordo com as planilhas e informações prestadas pela empresa, diversas inconsistências, como visto no item anterior, e a principal delas, de que os fretes não foram segregados de forma a comprovar o seu alegado direito.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto, mantendo as glosas quanto aos fretes sobre transferência de produtos entre os estabelecimentos do Contribuinte.

5) Dos fretes sobre vendas de mercadorias e serviços de armazenagem

O Contribuinte aduz em seu recurso que deve ser afastada a glosa sobre as despesas sobre vendas de mercadorias e serviços de armazenagem. Desta forma alega:

94. Ora, se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é a certeza.

95. No entanto, no presente caso, mais uma vez entendeu a Autoridade Fiscal que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete na venda vinculadas a aquisição de insumos adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas.

(...)

97. Novamente citamos o artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo que o fato do § 4º do referido dispositivo vedar a apuração de créditos vinculados à receita

de exportação, **não importa**, via de consequência, que os mesmos não possam se apropriar de créditos oriundos das despesas e custos.

(...)

100. Também as despesas decorrentes de armazenagem, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/03:

101. O mesmo princípio deve ser aplicado às demais despesas incorridas nas atividades da Recorrente também, glosadas pela Autoridade Fiscal, tais como: “serviço; serviços portuários; ferroportuários; execução pro administração, empreitada ou subempr; revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica; perícias e laudos; honorários de registro de importação; serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento; reprografia e microfilmagem; instalação e montagem; produto genética biogenium; assistência técnica; lubrificação; desembarço aduaneiro; serviço de caster”, eis tratar-se todos de serviços relacionados diretamente com a atividade da Recorrente, na forma dos incisos, II e IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

No que tange aos fretes sobre vendas de mercadorias e serviços de armazenagem assim se entendeu no acórdão recorrido:

7.3 FRETES SOBRE VENDAS

Para a fiscalização, apesar das despesas com frete nas operações de vendas encontrarem amparo na legislação, como já citado anteriormente, deve-se comprovar que o ônus foi efetivamente suportado pelo contribuinte. No caso em concreto, o interessado efetua vendas nas modalidades CIF e FOB, conforme se verifica na EFD-C. Assim, faz jus ao crédito apenas quando efetua as vendas na modalidade CIF.

Verificou-se ainda, que os fretes de vendas vinculados às mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não poderiam gerar crédito. Porque como já tratado anteriormente em relação aos fretes de compras, a empresa em questão não efetua a segregação desses fretes dos demais. Foram glosados os valores de fretes vinculados às operações com mercadorias para os quais o interessado realiza exportação com CFOP 7501, tais como algodão pluma e milho em grãos, pois não foi possível efetuar a segregação das vendas que permitem o creditamento daquelas que não permitem.

No entendimento da empresa, “*se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é a certeza*”.

Da mesma forma quando das compras, a empresa entende o frete como um negócio jurídico autônomo, desvinculado do fornecedor, e que estaria sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, sendo possível o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos, ainda que sejam insumos com fins específicos de exportação.

A empresa defende o creditamento com base no art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

Porém, há vedação expressa para apuração de créditos relativamente às despesas de frete vinculados aos produtos exportados, considerando que se trata de prestação de serviço de frete de produtos com o fim específico de exportação. As despesas com frete integram o custo de exportação dos produtos nos termos dos incisos I e III, e §§ 1º e 4º, do art. 6º da Lei nº 10.833 de 2003, e considerando o disposto no § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Lei nº 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Lei nº 10.865/2004

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

(...)

§ 6º -A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei no 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei no 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional.

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

Na época da transmissão das PER/DCOMP se encontrava vigente a Instrução Normativa RFB no 1.300/2012, que previa no § 1º de seu artigo 27, vedação para ressarcimento desses créditos:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

(...)

§ 1º À empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação é vedado apurar créditos vinculados a essas aquisições.

Os elementos comprobatórios carreados na presente manifestação atestam que a contribuinte adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação e dessa forma, o frete que pretende utilizar como crédito no presente Pedido de Ressarcimento vinculado a Declarações de Compensação está atrelado a mercadorias adquiridas com benefício fiscal que não possibilita o referido creditamento, como trata a legislação pertinente à não- cumulatividade.

Foi expressamente vedado, em relação às empresas comerciais exportadoras que tenham adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, o direito de apurar créditos de PIS e COFINS vinculados à receita de exportação originados de

outras operações; é dizer, o inciso III do art. 15, combinado com o § 4º do art. 6º, ambos da Lei n.º 10.833/2003, ampliou a vedação imposta pelo regime da não-cumulatividade do PIS, desde a vigência da Lei n.º 10.637/2002, impedindo, em relação às empresas comerciais exportadoras, não apenas a apuração de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de mercadorias com o fim específico de exportação, mas, inclusive, impedindo a apuração de créditos das contribuições em relação a custos, despesas e outros encargos vinculados à receita de exportação.

Em relação às vendas sob a modalidade FOB (Free on Board), não pode a empresa pleitear créditos sobre fretes que foram arcados pelo adquirente no exterior. Fazendo, de fato, jus apenas às vendas sob a modalidade CIF (Cost, Insurance and Freight), onde o frete fica a cargo do vendedor, como determina o art. 3º, inciso IX c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Pelo exposto, está correta a glosa sobre os valores de frete das mercadorias adquiridas com fins específico de exportação e sobre as vendas na modalidade FOB.

(...)

9. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE SOBRE VENDAS

Segundo o Despacho Decisório, além dos serviços de armazenagem e frete, o interessado apropriou diversas despesas de serviços descritos como: “*serviços portuários; ferroportuários; execução pro administração, empreitada ou subemprr; revisão de câmara de segurança; serviço de consultoria jurídica; perícias e laudos; honorários de registro de importação; serviços de supervisão de embarque; agenciamento e recrutamento; reprografia e microfilmagem; instalação e montagem; produto genética biogenium; assistência técnica; lubrificação; desembaraço aduaneiro; serviço de caster*”. Tais serviços foram glosados por não guardarem relação intrínseca com atividade produtiva da empresa e/ou não ser possível comprovar tal relação pelas notas fiscais apresentadas.

A empresa defende a pertinência de todos os serviços informados no emprego de suas atividades, adotando o conceito amplo de insumos, como já aqui reproduzido anteriormente.

Já exaustivamente exposta nesse voto a posição defendida pela RFB, destacamos também os seguintes trechos da Solução de Divergência no 07 de 23 de agosto de 2016 da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, anteriormente citada, que abordam a definição do conceito de insumo prevista na legislação das contribuições (PIS/Cofins) e as comparações com as legislações do IRPJ e do IPI, a seguir:

(...) constata-se que não procede a interpretação defendida por alguns de que o termo insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrangeria todos os custos de produção da pessoa jurídica, pois, como visto, os custos de produção a que a legislação das contribuições pretendeu conceder creditamento foram expressamente listados.

Outro ponto que merece destaque é que se mostra equivocada a afirmação de que a adoção da interpretação restritiva acerca do conceito de insumo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderia à utilização da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Conforme se demonstrou acima, a adoção do conceito restritivo de insumo na legislação das aludidas contribuições decorre das regras constantes desta mesma legislação e não da adaptação da legislação de qualquer outro tributo.

Sem embargo, o ponto comum entre a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acerca do conceito de insumo, e a legislação do IPI é a exigência, “mutatis mutandis”, de relação direta e imediata entre o bem ou serviço em relação ao qual se pretende apurar crédito e o produto ou serviço final disponibilizado ao público externo.

Ademais, no que tange aos serviços aduaneiros e a todos os demais encargos relativos ao embarque e desembarque de mercadoria ou insumo no porto, a despeito de poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade da requerente, não oferecem ensejo à tomada de créditos, posto que **não são consumidos ou aplicados na produção ou fabricação de produto**, sequer sendo utilizados na linha de produção da empresa, visto que pertencem à etapa anterior ou posterior à da fabricação de produtos e ao do transporte propriamente dito do porto até a empresa, e vice-versa.

A autoridade fiscal também glosou da relação de serviços apresentada pela interessada, valores de fretes cuja descrição não estava clara, por ausência do NCM, e também a que tipo de frete se referia.

Os fretes relativos a remessas de/para depósitos ou de/para armazenagem aplica-se similar entendimento àquele exposto acima, relativo ao transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, já que tais fretes não se referem a remessas por operações de venda, o que não enseja creditamento nos termos da legislação de regência (Leis 10.637 e/ou 10.833) e tampouco não se referem a remessas relativas a aquisições, o que não enseja creditamento com auxílio do art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), que trata do custo das mercadorias e das matérias-primas vinculado à criação do estoque da pessoa jurídica.

A Lei nº 10.833/2003, ao instituir o regime de apuração não-cumulativa da COFINS, admitiu o aproveitamento de crédito calculado sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece no caput e no inciso IX de seu artigo 3º, que assim dispõe:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art.15. Aplica-se à contribuição ao PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II – nos inciso VI, VII, e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art.3º desta Lei”

No caso em análise, ao contribuinte cumpre o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

É de se observar que as fases que culminam com o despacho decisório são regidas pelo princípio do inquisitório, nos termos do art. 14 do Decreto no 70.235/72, e que na fase recursal, quando ocorre a instauração do contraditório, a Recorrente tem o direito de exercer o contraditório de maneira irrestrita, quer pela apresentação da peça impugnatória, quer pela oportunidade de trazer à colação documentação que julgue pertinente à tentativa de combate ao deliberado no despacho decisório.

Por sua vez, o § 4º, do art. 16, do Decreto no 70.235/72, com as alterações promovidas pelo art. 67 da Lei no 9.532/97, dispõe que: (grifei)

Art. 16.....

*§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

Os elementos constantes nos autos não comprovam a ocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas nas alíneas a, b e c do dispositivo legal supratranscrito, o que inviabiliza a possibilidade de juntada de novos documentos e/ou argumentos ao recurso inicial, uma vez precluso esse direito. Além disso, o pedido de juntada de novos documentos aos autos, para ser viável, deve vir acompanhado do rol de documentos cuja juntada pretende-se que seja realizada, fato que não se verificou no caso em análise.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é lícito ao julgador dispensar a autoridade lançadora ou o contribuinte, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus

probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.

Dessa forma, entendemos como corretas as glosas efetuadas nesse item.

Diante do entendimento acima exposto no voto, o Contribuinte, também em sede de recurso, não apresenta os documentos necessários para comprovar o alegado direito a crédito. Como se sabe, cabe a quem alega a existência de crédito fazer a sua devida comprovação. Portanto, com as razões expostas no voto do acórdão ora recorrido, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte no que tange aos fretes de venda de mercadoria e serviços de armazenagem.

6) Diversos serviços utilizados como insumos

O Contribuinte aduz em dois parágrafos pelo afastamento das glosas sobre diversos serviços utilizados como insumos:

102. Ainda, a Autoridade Fiscal glosou diversos serviços de CFOP 1933 e 2933 da Recorrente empregados na consecução das atividades da empresa, tais como serviços portuarios (fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; lubrificação e conserto; instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e recondicionamento; de dedetização e desinfecção; recrutamento, agenciamento e seleção; serviços de transporte de funcionários; planos de medicina em grupo; funilaria e lanternagem; recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia, dentre outros.

103. Remontamos aos mesmos fundamentos utilizados nos tópicos anteriores (bens e serviços utilizados como insumos). Todos os serviços relacionados a atividade da empresa, representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da Recorrente, devendo conceder direito ao crédito, na forma do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já o entendimento da administração fazendária e da DRJ é o seguinte acerca dos diversos serviços utilizados como insumos e que foram glosados:

6. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

A fiscalização, aplicando o conceito de insumos como aquele diretamente empregados na industrialização de produtos, reconheceu os créditos de serviços de industrialização de óleo de soja, arroz, entre outros com CFOP 1124 ou 2124.

Consoante os memoriais de cálculo apresentados foram glosados diversos serviços de CFOP 1933 e 2933, os quais não guardam relação direta com o processo produtivo da empresa e para os quais não há previsão legal de creditamento, que não apresentam qualquer relação com as atividades da empresa ou ainda, não foi possível comprovar a sua utilização direta no processo produtivo da empresa, com base nas descrições dos memoriais apresentados e nas notas fiscais.

Serviços glosados: serviços portuários (fumigação e outros não especificados); manutenção elétrica; lubrificação e conserto: instalação e montagem de aparelhos e máquinas; serviços de caster; consultoria jurídica; execução, por administração, empreitada; serviços de coleta; remessa ou entrega de correspondência; restauração e recondicionamento; de dedetização e desinfecção: recrutamento, agenciamento e seleção; serviços de transporte de funcionários; planos de medicina em grupo: funilaria e lanternagem; recauchutagem ou regeneração; perícias e laudos; varrição e coleta; instrução e treinamento; sondagem; hospedagem; fornecimento ou emissão de atestados; corretagem; aquisição de telefonia

A recorrente defende a tese ampla e irrestrita do conceito de insumos, já relacionada anteriormente. Para ela, todos os serviços relacionados representam despesas indispensáveis ao funcionamento e consecução das atividades da empresa.

No presente caso, como já abordado no item 2 deste voto (“Conceito de Insumo”) não podemos aceitar, por expressa disposição legal, que despesas administrativas e outras não relacionadas diretamente à produção sejam aproveitadas para a geração de créditos da não-cumulatividade das contribuições, previstas nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto ou na prestação de serviço e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta ao produto fabricado ou à prestação de serviços.

Registre-se, ainda que, como a utilização desses créditos resulta em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, deve-se obedecer ao comando do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que obriga à interpretação literal da legislação que trata dessa matéria, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos.

Estando claramente delimitadas na legislação que rege a matéria as condições a serem observadas para que os bens e serviços adquiridos possam ser considerados aptos a gerar créditos a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente da Cofins e do PIS, cabe à autoridade administrativa, ao constatar o aproveitamento indevido de créditos não autorizados por lei, efetuar os ajustes necessários à correta determinação da contribuição a ser exigida ou do saldo de crédito a ser ressarcido. Neste aspecto, corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Discordo do entendimento da DRJ de que o conceito de insumo fica restrito àqueles bens e serviços que foram diretamente empregados na industrialização.

Entretanto, como o Contribuinte não cuida em seu recurso de forma individualizada dos serviços, sem demonstrar e comprovar a sua essencialidade no seu processo produtivo, fica prejudicada a análise necessária para o afastamento da glosa e a concessão do crédito pleiteado. Como visto acima, o Contribuinte se refere a esta questão, dos diversos serviços utilizados como insumos em dois parágrafos apenas. Com isso, voto por negar provimento neste ponto.

7) Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos

Como disciplina a legislação, art. 3º, IV, da Lei nº 10637/2002, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e

equipamentos que foram pagos a pessoa jurídica e que foram utilizados nas atividades da empresa.

Foram glosados os valores referentes a estes itens sob alegação de que não ficou demonstrado que estes sejam empregados nas atividades produtivas do Contribuinte. Assim, argumenta e requer:

106. Ora, conforme alhures exposto, todas as despesas inerentes a Atividade da empresa são passíveis de tomada de crédito pela empresa, eis que indispensáveis a consecução de seu objeto social, conforme se depreende de julgados das delegacias regionais de julgamento e do CARF: (...)

107. Ora, tratando-se de empresa multinacional líder no setor, a quantidade de bens e serviços necessários a consecução de suas atividades engloba pesado maquinário necessário ao carregamento, embalagem, transporte e diversos seguimentos os quais a mão de obra necessita auxílio.

108. No presente caso, conforme se verifica dos processos de industrialização acostados aos autos, todas as despesas com maquinários, sejam eles veículos de carga, de levantamento de peso, de transporte de mercadorias etc, devem ser passíveis de creditamento. (...)

110. Com efeito, denota-se que são imprescindíveis os alugueres de equipamentos e máquinas, **em todas as suas formas, meios e tamanhos** para consecução dos objetos da Recorrente, de modo que todos devem ser passíveis de crédito das contribuições ao PIS e a COFINS.

Em que pese os argumentos do Contribuinte de que todas as despesas inerentes a atividade da empresa são passíveis de tomada de crédito, incluído todos os alugueres de equipamentos e máquinas, há que se comprovar, por quem alega a existência do direito creditório, de que essas despesas são de itens essenciais nas atividades produtivas. No recurso o que fica claro é o entendimento do Contribuinte de que são todas as despesas passíveis de tomada de crédito, mas não consta, inclusive quando do recurso, de que forma essas despesas se justificam no processo produtivo e também as não comprova.

Neste sentido entendo correta a glosa efetuada e cito trechos do acórdão ora recorrido para fundamentar tal posição:

8. DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Neste item a autoridade fiscal glosou despesas com alugueres de máquinas e equipamento por não se enquadrarem no conceito previsto na legislação, e também os casos em que não foi documentalmente comprovada a despesa informada. A seguir as inconsistências detectadas pela fiscalização:

a) Álvaro Antônio Esteves ME - CNPJ - 02.065.523/0001-41. JN Locação de Munck - CNPJ 12.810.098/0001-21 e Cesar Transportes, Guindastes e Equipamentos Ltda - CNPJ 00.148.726/0003-38: locação de Munck ou Guindaste. A descrição dos itens glosados não demonstra que estes sejam empregados em qualquer das atividades normalmente desenvolvidas pela empresa, sejam produtivas ou não; podendo remeter a alguma atividade não rotineira da empresa, eventualmente aplicada na montagem de alguma instalação ou equipamento da empresa;

b) Auto Peças São Lourenço de Paraguaçu Ltda - CNPJ 06.198.060/0001-47: os recibos apenas mencionam locação de bens (não especificando qual o tipo de bem) e caminhão, para o qual não é permitido o creditamento, por tratar-se veículo, não se enquadrando na hipótese de locação de máquinas e equipamentos;

A empresa defende que todas as despesas glosadas são inerentes às atividades da empresa, e indispensáveis a consecução de seu objeto social, e que estaria amparada em recentes julgados do CARF. E complementa que “tratam-se de toneladas de insumos que necessitam passar por diversas fases de industrialização”, sendo o maquinário indispensável ao seu processo produtivo.

Como citado anteriormente, a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo que venha a ser necessário às atividades da pessoa jurídica, mas apenas sobre os taxativamente discriminados nos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quanto à despesa com movimentação de cargas, o simples transporte de produtos em elaboração entre filiais, ou a alocação deste produtos no interior dos estabelecimentos, obviamente, não produzem alterações a estes produtos, impedindo que os mesmos adquiram as características necessárias para serem conceituados como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Quanto aos itens descritos acima, não foram apresentados os documentos fiscais pertinentes (apenas recibos), ficando prejudicada qualquer análise da pertinência dos mesmos no processo produtivo.

No âmbito do Código do Processo Civil (CPC), tanto o anterior (Lei nº 5.869/73) quanto o atual (Lei nº 13.105/2015), encontra-se no artigo 373 um importante preceito que define uma regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, como é o caso desses autos, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório. Visto que, apenas assim, poderia operacionalizar-se a compensação, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966).

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Desta forma, o direito aos créditos da não-cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Com efeito, deve-se salientar, ainda, que as decisões do CARF, apresentadas pela Manifestante, fazem coisa julgada administrativa entre as partes, não vinculando a Receita Federal do Brasil às decisões ali manifestadas.

Os créditos das despesas pleiteadas neste item carecem de comprovação documental, além de que, não se enquadram como diretamente relacionadas à produção de bens da empresa, assim, devem ser mantidas as glosas respectivas.

Com as ressalvas em relação ao conceito de insumo restritivo da DRJ, a questão é a não comprovação documental do crédito alegado, ônus do Contribuinte, voto, portanto, em negar provimento quanto as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos.

8) Da correção monetária pela mora administrativa

Em relação a correção monetária incidente sobre o crédito tributário objeto de pedido de ressarcimento, devido pela mora administrativa, o Contribuinte aponta:

111. É sabido que quando se fala em ressarcimento de crédito tributário, não há previsão legal a atualização monetária do crédito, uma vez que não se trata de apropriação indevida de valores pelo Fisco, quer seja por pagamento indevido, quer seja por pagamento a maior do tributo.

112. É certo que no presente caso também não se trata de atualização do crédito a ser ressarcido pela Selic. A pretensão da Recorrente se funda na correção monetária do período relativo à demora da autoridade pública em viabilizar o ressarcimento no âmbito administrativo.

113. A Lei 11.457/2009 em seu artigo 24, fixa o prazo de 360 dias para a conclusão, com o efetivo pagamento, do procedimento administrativo, sob pena de a demora caracterizar abuso de poder. (...)

115. Dessa forma, tendo o tempo decorrido entre os protocolos de requerimento e o efetivo ressarcimento extrapolado o prazo previsto legalmente para a efetiva disponibilização do crédito à Recorrente, resta evidenciada a mora da Fazenda, modo pelo qual deve a administração pública proceder a atualização monetária e respectivo pagamento do crédito do contribuinte devidamente corrigido.

Argumentos procedentes em relação a demora entre o pedido de ressarcimento e a efetiva disponibilização dos valores creditórios do Contribuinte, mas no presente caso a legislação não lhe assiste.

O art. 13 e 15 da Lei nº 10.833/2003 veda tal pretensão pois o crédito de PIS/COFINS, no regime da não-cumulatividade não sofre incidência de atualização monetária. Assim dispõem:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Assim, voto por manter a decisão ora recorrida no que tange a não incidência de atualização monetária sobre pedido de ressarcimento de crédito tributário PIS/COFINS não cumulativo.

Conclusão

De acordo com os autos do processo e da legislação aplicável, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen